

Ulrike Eidel / Michael Strickmann

Der Anhang nach HGB im Jahresabschluss

Rechtssicher erstellen und formulieren

2. Auflage

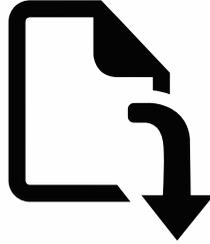
Inklusive
**Arbeits-
hilfen**
online

HAUFE.

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.



Ihre Arbeitshilfen zum Download:

Die folgenden Arbeitshilfen stehen für Sie zum Download bereit:

- Große Checklisten zur Anhangerstellung
- Gesetze
- Textbausteine und Musterformulierungen
- Originalbeispiele aus der Berichtspraxis

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Der Anhang nach HGB

Professor Dr. Ulrike Eidel, Dr. Michael Strickmann

Der Anhang nach HGB

> 1 Zeile Abstand

Rechtsicher erstellen und formulieren

> _____

> _____

> 2 Zeilen Abstand

> _____

2. Auflage

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-09470-9 Bestell-Nr. 01198-0002

ePub: ISBN 978-3-648-09471-6 Bestell-Nr. 01198-0101

ePDF: ISBN 978-3-648-09472-3 Bestell-Nr. 01198-0151

Professor Dr. Ulrike Eidel, Dr. Michael Strickmann

Der Anhang nach HGB

2. Auflage 2017

© 2017 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

www.haufe.de

info@haufe.de

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat: Hans-Jörg Knabel, Willstätt

Satz: kühn & weyh Software GmbH, Satz und Medien, Freiburg

Umschlag: RED GmbH, Krailling

Druck: Schätzl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	11
1 Pflichtmäßige und freiwillige Aufstellung	15
2 Zweck und Funktionen	17
3 Maßstäbe der inhaltlichen und darstellungstechnischen Ausgestaltung	19
3.1 Rechtsgrundlagen	19
3.2 Rahmengrundsätze	20
3.2.1 Vollständigkeit	20
3.2.2 Wesentlichkeit	21
3.2.3 Richtigkeit (Wahrheit)	23
3.2.4 Klarheit und Übersichtlichkeit (Verständlichkeit)	23
3.2.5 Stetigkeit der Darstellung	24
4 Art und Umfang von Angaben	27
4.1 Abgrenzung der Kategorien von Angaben	27
4.2 Leerposten und Fehlanzeigen	30
4.3 Gesetzliches Berichtsverbot	30
4.4 Befreiungen von gesetzlichen Angabepflichten	31
5 Berichtsarten und -umfang	33
5.1 Arten der Berichterstattung	33
5.2 Vorjahresangaben	34
5.3 Verweise	34
5.4 Zusammenfassung von Angaben in Anlagen zum Anhang	35
6 Darstellung und Strukturierung	37
6.1 Sprache	37
6.2 Währungs- und Betragsangaben	37
6.3 Darstellungsform	37
6.4 Gliederung	38
6.5 Zusammenfassung von Anhang und Konzernanhang	39

7	Inhalt des aufzustellenden Anhangs	41
7.1	Allgemeine Erläuterungen	41
7.1.1	Mangelnde Vergleichbarkeit von Abschlussposten	42
7.1.2	Stetigkeitsdurchbrechnung aus der BilRUG-Erstanwendung	43
7.1.3	Identifikation der berichtenden Gesellschaft	45
7.1.4	Sonstige allgemeine Erläuterungen	46
7.2	Angaben zu den Abbildungsmethoden	48
7.2.1	Ansatz- und Bewertungsmethoden	48
7.2.2	Ausweismethoden	92
7.2.3	Zusatzangaben zur Vermittlung der tatsächlichen Lage	102
7.3	Angaben zur Bilanz	106
7.3.1	Postenübergreifende Angabepflichten	106
7.3.2	Anlagevermögen	122
7.3.3	Antizipative Forderungen	131
7.3.4	Aktivierte Disagiobeträge	134
7.3.5	Genuss-, Options- und Besserungsrechte, Schuldverschreibungen und vergleichbare Rechte	136
7.3.6	Gewinn- oder Verlustvortrag bei Ergebnisverwendung	138
7.3.7	Rückstellungen	141
7.3.8	Verbindlichkeiten	149
7.3.9	Saldierung von pensionsbezogenen Vermögensgegenständen und Schulden	159
7.3.10	Haftungsverhältnisse	163
7.3.11	Außerbilanzielle Geschäfte	168
7.3.12	Sonstige finanzielle Verpflichtungen	175
7.4	Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung	183
7.4.1	Aufgliederung zusammengefasster Posten	183
7.4.2	Aufgliederung der Umsatzerlöse	186
7.4.3	Forschungs- und Entwicklungskosten	193
7.4.4	Material- und Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens	198
7.4.5	Außerplanmäßige Abschreibungen auf Anlagevermögen	200
7.4.6	Angabe außergewöhnlicher Erträge und Aufwendungen	203
7.4.7	Erläuterung periodenfremder Erträge und Aufwendungen	207
7.5	Angaben zur Abgrenzung latenter Steuern	211
7.6	Sonstige Angaben	219
7.6.1	Angaben zu bestimmten Anteils- und Konzernverhältnissen	219
7.6.2	Angaben zu den Gesellschaftsorganen	249
7.6.3	Geschäfte mit Nahestehenden	278
7.6.4	Derivative Finanzinstrumente	288
7.6.5	Bildung von Bewertungseinheiten	293
7.6.6	Abschlussprüferhonorare	299

7.6.7	Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl	305
7.6.8	Ausschüttungsgesperrte Beträge	316
7.6.9	Ergebnisverwendung	320
7.6.10	Nichteinrichtung eines Prüfungsausschusses	322
7.6.11	Vorgänge von besonderer Bedeutung	
	nach dem Abschlussstichtag ¹⁰³	323
7.7	Rechtsformbezogene Zusatzangaben	327
7.7.1	Voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften	327
7.7.2	GmbH	338
7.7.3	AG und KGaA	342
8	Inhalt des offenzulegenden Anhangs	389
8.1	Zugrunde liegende Vorschriften	389
8.2	Verhältnis zu den Aufstellungserleichterungen	390
8.3	Mögliche Verkürzungen des Anhangs bei der Offenlegung	392
	8.3.1 Rechtsformübergreifende Verkürzungen	392
	8.3.2 Rechtsformbezogene Verkürzungen	398
8.4	Offenlegungshinweis	400
	Stichwortverzeichnis	403

Einleitung

Damit Außenstehende die Zahlenteile des Jahresabschlusses, die in der Regel aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, richtig verstehen können, sind aussagekräftige Erläuterungen hilfreich, in bestimmten Fällen sogar unverzichtbar. Die Kenntnis der Regeln und Überlegungen, die der Bilanzierung tatsächlich zugrunde gelegt wurden, sowie ergänzende Detailinformationen zu den Inhalten der hoch aggregierten Abschlussposten erlauben es, einen Blick hinter die »bilanzielle Fassade« eines Unternehmens zu werfen. Und auf diese Weise den ersten Eindruck bzw. die »nackten Zahlen« bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens gegebenenfalls relativieren zu können.

Wer mag es dem bilanzierenden Unternehmen vor diesem Hintergrund verdenken, dass sich sein eigenes Interesse an einer zu großen oder überflüssigen Transparenz hinsichtlich des Zustandekommens und der Zusammensetzung der Zahlen in Grenzen hält? Der Gesetzgeber hat daher das Mindestmaß an notwendigen Erläuterungen zu den Zahlenteilen gegenüber externen Abschlussadressaten durch entsprechende gesetzliche Vorgaben in einem gesonderten Element des Jahresabschlusses standardisiert: dem Anhang.

Wie alle Gesetzesnormen lassen aber auch die Vorschriften zum Anhang einigen Raum für Interpretationen. Darüber hinaus wird der Informationsgehalt des Anhangs gerade in mittelständischen Unternehmen häufig nicht sehr wichtig genommen, teilweise auch bewusst, um die Einblicke hinter die Kulissen auf ein Minimum zu beschränken. In den meisten Fällen setzt sich die Bilanzierungspraxis jedoch gar nicht erst intensiv mit dem eigentlich erforderlichen Inhalt des Anhangs auseinander. Etwas provokativ könnte man sagen, dass der Anhang im Mittelstand oft eher ein *Anhängsel* ist bzw. als ein solches betrachtet wird.

Vor diesem Hintergrund soll das vorliegende Buch eine Arbeitshilfe für die Praxis sein. Es richtet sich konkret an diejenigen Personen, die mit der Erstellung oder Prüfung des Anhangs betraut sind. Das primäre Ziel ist es, eine Anleitung zu geben, wie ein gesetzeskonformer Anhang ausgestaltet sein sollte. Die Struktur und der Inhalt des Buches sollen aber zugleich auch der Effizienz bei der Abarbeitung der Erstellungs- oder Prüfungsaufgabe dienen. Im Zusammenhang mit dieser Zielsetzung stehen auch die Checklisten zur Aufstellung des Anhangs, die über die Arbeitshilfen online abrufbar sind. Ihre Verwendung soll die Vollständigkeit der Berichterstattung sicherstellen und zugleich als Dokumentation der Erstellungs- oder Prüfungstätigkeit dienen.

Der Aufbau der Checklisten und die inhaltliche Struktur des Buchs zu den einzelnen Anhangangaben sind weitestgehend aufeinander abgestimmt; allerdings wurden Angaben, die sich auf mehrere Posten des Jahresabschlusses beziehen können, nicht mehrfach inhaltlich erläutert, sondern in einem übergreifend gültigen Abschnitt zusammengefasst.

Eine Vielzahl an Musterformulierungen und insbesondere auch Textauszügen aus im elektronischen Bundesanzeiger publizierten Jahresabschlüssen sollen dem Leser als Arbeitserleichterung dienen und Anhaltspunkte für die konkrete Ausformulierung »seines eigenen Anhangs« geben. Neben solchen *Best-practice*-Hinweisen enthält das Buch jedoch auch Beispiele aus der Berichtspraxis, von denen wir trotz der bestehenden Auslegungsspielräume bezüglich der gesetzlichen Regelungen überzeugt sind, dass sie dem gesetzlichen Soll nicht genügen und damit quasi *Bad-practice*-Hinweise darstellen.

Das vorliegende Buch ist nicht als Lehrbuch konzipiert und daher auch nicht darauf ausgelegt, an einem Stück »heruntergelesen« zu werden. Vielmehr sind die Struktur und der Inhalt der Erläuterungen zu den einzelnen Anhangangaben so gestaltet, dass sie nach Art eines sachlich geordneten Nachschlagewerks eine abgeschlossene Darstellung zu der jeweiligen Angabe beinhalten.

Der Fokus des Buchs liegt auf der Berichtspraxis mittelständischer Unternehmen. Um aussagekräftige Formulierungsbeispiele und eine empirisch fundierte Einschätzung bestimmter Aspekte des Berichtsverhaltens solcher Unternehmen zu gewinnen, wurden rund 150 im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichte Jahresabschlüsse eingesehen.

Seit der pflichtmäßigen Erstanwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Jahr 2010 sind mittlerweile einige Jahre vergangen. Aufgrund dessen setzt sich das vorliegende Buch nicht (mehr) mit Anhangangaben auseinander, die sich im Falle der Fortführung von Altposten des Jahresabschlusses aus der Zeit vor dem Inkrafttreten des BilMoG aus den entsprechenden Übergangsregelungen ergeben (z. B. zu einem Sonderposten mit Rücklageanteil, der in der Bilanz abgebildet ist). In den Checklisten zur Anhangaufstellung sind diese Angaben aus Gründen der Vollständigkeit zwar weiterhin enthalten, in Bezug auf die inhaltliche Ausgestaltung solcher noch teilweise anzutreffender »Altangaben« wird jedoch auf die einschlägige Kommentarliteratur verwiesen.

In Anbetracht der ohnehin recht schwergängigen Thematik wurde im Sinne der Lesbarkeit des Buches versucht, die Angabe von Gesetzesparagrafen

auf ein »erträgliches Maß« zu reduzieren. Insbesondere wurde auf Mehrfachnennungen in geschlossenen Textabschnitten möglichst verzichtet. Das Wissen des Lesers um den jeweiligen Kontext sollte daraus eventuell resultierende kleinere Einschränkungen bei der Formulierungspräzision erlauben. Bei Uneinigkeit im Schrifttum bezüglich bestimmter Auslegungsfragen wird im Text – soweit nicht anders dargestellt – die herrschende Meinung wiedergegeben.

Die vorliegende Zweitaufgabe des Buchs basiert auf dem Rechtsstand im Dezember 2016, das heißt, die zahlreichen Neuerungen zu den Anhangvorschriften durch das am 22.07.2015 verkündete Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sind darin vollumfänglich verarbeitet. Als Erstanwendungszeitraum für die Gesetzesänderungen des BilRUG sind dabei grundsätzlich Geschäftsjahre betroffen, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

1 Pflichtmäßige und freiwillige Aufstellung

Unabhängig von ihrer Branche sind Kapitalgesellschaften (AGs, GmbHs und KGaAs) und voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (OHGs, KGs) nach den §§264 Abs. 1, 264a Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) grundsätzlich verpflichtet, ihren Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern. Ausgenommen davon sind lediglich

- sog. Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. §267a HGB, sofern sie die in §264 Abs. 1 Satz 5 HGB genannten Einzelangaben unter der Bilanz machen, und
- Gesellschaften, die als Tochterunternehmen eines übergeordneten Unternehmens die Befreiungsvorschriften von §264 Abs. 3, 4 bzw. §264b HGB in Anspruch nehmen.

Abgrenzung von Unternehmergesellschaften und voll haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften

Unternehmergesellschaften i. S. d. §5a GmbH-Gesetz (GmbHG) stellen keine eigenständige Rechtsform, sondern eine besondere Form der GmbH dar und fallen damit unter die Kapitalgesellschaften.

Voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sind nach §264a Abs. 1 HGB dadurch charakterisiert, dass bei ihnen nicht mindestens eine natürliche Person unmittelbar oder mittelbar über weitere (übergeordnete) Unternehmensebenen hinweg die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters innehat.

Die vorstehend skizzierten Grundsätze gelten auch für in Deutschland ansässige Unternehmen, die in der Rechtsform einer Europäischen Gesellschaft (SE) geführt werden, da für solche Gesellschaften gem. Art. 61 der EU-Verordnung Nr. 2157/2001 vom 8.10.2001 das für Aktiengesellschaften maßgebende Bilanzrecht gilt¹.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs erstreckt sich ferner auf Genossenschaften (vgl. §336 Abs. 1 HGB) und auf Unternehmen in der Rechtsform eines Vereins, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, einer gewerblich tätigen rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts und einer Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann i. S. d. §1 HGB ist oder als Kaufmann im Handelsregister

¹ Vgl. Abl. EG L 294/1 vom 10.11.2001.

eingetragen ist, sofern das betreffende Unternehmen die Tatbestandsmerkmale des §1 Publizitätsgesetz (PublG) erfüllt (vgl. §§1 Abs. 1, 3 Abs. 1 PublG).

Einzelkaufleute und nicht voll haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (OHGs, KGs) sind dagegen von der Aufstellung eines Anhangs ausgenommen, auch wenn sie die Tatbestandsmerkmale des §1 PublG erfüllen (vgl. §5 Abs. 2 PublG), es sei denn, sie sind kapitalmarktorientiert i. S. d. §264d HGB (vgl. §5 Abs. 2a PublG).

Daneben ergibt sich rechtsform- und größenunabhängig eine entsprechende Verpflichtung zur Erweiterung des Jahresabschlusses um einen Anhang aus den §§340a Abs. 1 und 341a Abs. 1 HGB auch für Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich der ergänzenden Vorschriften für Kredit- und Finanzinstitute sowie Versicherungsunternehmen gem. den §§340 ff., 341 ff. HGB fallen. Art. 62 der EU-Verordnung Nr. 2157/2001 vom 8.10.2001 stellt klar, dass dieser Anwendungskreis auch Kredit- und Finanzinstitute sowie Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer SE umfasst².

Unternehmen, die keiner gesetzlichen Verpflichtung zur Aufstellung eines Anhangs unterliegen, z.B. nach den §§264 Abs. 3, 4, 264b HGB, können dem Jahresabschluss ein korrespondierendes Berichtsinstrument auch auf freiwilliger Basis beifügen. Soll es jedoch mit der Überschrift »Anhang« versehen werden, sind die handelsrechtlichen Vorgaben über den Mindestinhalt für die entsprechende Größenklasse des Unternehmens einzuhalten³. Andernfalls ist eine abweichende Bezeichnung, z.B. »Abschlusserläuterungen«, zu verwenden⁴.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Anhangberichterstattung von Unternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften und voll haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften, die weder Kredit- oder Finanzinstitute noch Versicherungsunternehmen sind und auf die auch nicht die Sondervorschriften der §§341q ff. HGB für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors anwendbar sind.

² Vgl. Abl. EG L 294/1 vom 10.11.2001.

³ Vgl. Andrejewski, in Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler, Rechnungslegung, B 40 Rz. 26.

⁴ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, Bilanzierung, 2017, §284 HGB Rz. 3.

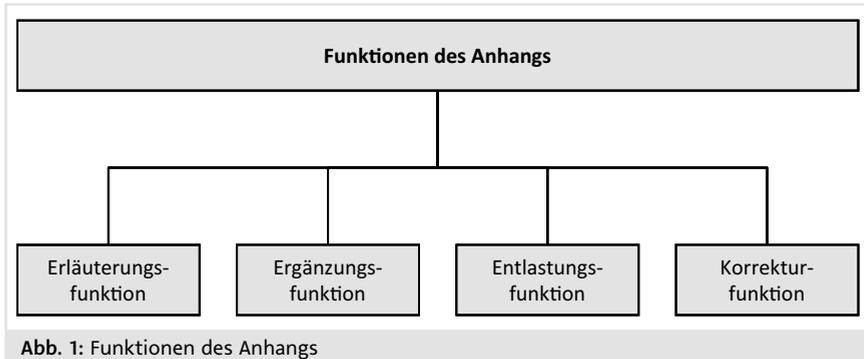
2 Zweck und Funktionen

Der Anhang ist nach §264 Abs. 1 Satz 1 HGB ein integraler Bestandteil des Jahresabschlusses der zu seiner Aufstellung verpflichteten Unternehmen. Er soll beim Adressaten das Verständnis für die Zahlenteile (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) erhöhen und gemeinsam mit den Zahlenteilen dazu beitragen, dass der Jahresabschluss in seiner Gesamtheit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Hierzu hat der Anhang primär auf den Inhalt der Abschlussposten und auf die ihnen zugrunde liegenden Abbildungsmethoden einzugehen und bestimmte zusätzliche Angaben zu enthalten, die das Gesamtbild der wirtschaftlichen Lage abrunden.

Nach §264 Abs. 1 Satz 2 HGB haben nicht konzernabschlusspflichtige kapitalmarktorientierte Unternehmen den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalpiegel zu erweitern und können außerdem freiwillig eine Segmentberichterstattung in den Jahresabschluss aufnehmen; in diesem Fall bezieht sich die vorstehend dargestellte Zwecksetzung des Anhangs auch auf die zusätzlichen Zahlenteile des Jahresabschlusses.

Im Hinblick auf seine allgemeine Zwecksetzung hat der Anhang zunächst die Funktion, die aggregierten quantitativen Informationen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu erläutern und damit für die (externen) Jahresabschlussadressaten verständlich zu machen. Daneben fordern die einschlägigen Gesetzesregelungen einerseits weitergehende, nicht unmittelbar auf die Zahlenteile bezogene Informationen. Andererseits räumen sie Wahlrechte ein, bestimmte Informationen alternativ in die Bilanz bzw. die Gewinn- und Verlustrechnung oder aber in den Anhang aufzunehmen. Insoweit hat der Anhang also teilweise einen ergänzenden und teilweise einen entlastenden Charakter. Schließlich kommt ihm in Ausnahmefällen eine Korrekturfunktion zu, falls infolge besonderer Umstände die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung allein die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens nicht vermitteln würden und deshalb zusätzliche Angaben im Anhang notwendig sind (vgl. §264 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Die folgende Übersicht fasst die Funktionen des Anhangs zusammen:



3 Maßstäbe der inhaltlichen und darstellungstechnischen Ausgestaltung

3.1 Rechtsgrundlagen

Die handelsrechtlichen Jahresabschlussnormen enthalten in den §§ 284 bis 288 HGB einen gesonderten Abschnitt, der mit dem Titel »Anhang« überschrieben ist. Er bildet den Kern der gesetzlichen Vorschriften in Bezug auf den Inhalt des Anhangs. Die Regelungen dieser Paragraphen werden ergänzt durch eine Vielzahl anhangrelevanter Einzelbestimmungen in den Bilanzierungsvorschriften der §§ 264 ff. HGB. Weitere Berichtspflichten können sich aus den Vorgaben des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) und aus den rechtsformspezifischen Vorschriften des Aktiengesetzes (AktG) oder des GmbH-Gesetzes ergeben. Darüber hinaus hängt der inhaltliche Umfang der Berichterstattung davon ab, ob eine Gesellschaft börsennotiert i. S. d. § 3 Abs. 2 AktG oder kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB ist.

Definition börsen- und kapitalmarktorientierter Unternehmen

Als börsennotiert definiert § 3 Abs. 2 AktG Gesellschaften, von denen Aktien – also Eigenkapitaltitel – zu einem Markt zugelassen sind, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist. Börsennotierte Gesellschaften sind eine Teilmenge der kapitalmarktorientierten Gesellschaften. Letztere umfassen nach § 264d HGB Gesellschaften, die einen solchen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG – das können auch Schuldtitel sein – in Anspruch nehmen oder deren Handelszulassung an einem solchen Markt beantragt wurde.

Alle börsennotierten Gesellschaften sind damit auch kapitalmarktorientiert, aber nicht umgekehrt.

In den seltenen Fällen, in denen der Jahresabschluss einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft um eine Kapitalflussrechnung, einen Eigenkapitalspiegel und eventuell eine Segmentberichterstattung erweitert wird (vgl. dazu Kapitel 2), ist davon auszugehen, dass die folgenden vom Bundesministerium der Justiz (BMI) bekannt gemachten Rechnungslegungsstandards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) für die Aufstellung dieser zusätzlichen Rechenwerke des Jahresabschlusses grundsätzlich maßgebend sind:

- DRS 21 »Kapitalflussrechnung«;
- DRS 7 »Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis« bzw. (spätestens für Geschäftsjahre ab 2017) DRS 22 »Konzerneigenkapital«;
- DRS 3 »Segmentberichterstattung«.

Daraus leitet sich die Frage ab, ob sich die Anwendbarkeit der genannten DRS lediglich auf die Aufstellung der ergänzenden Zahlenteile als solche oder auch auf sämtliche darin vorgesehenen (Anhang-)Berichtspflichten erstreckt. Nach unserer Ansicht kann dies mangels einer eindeutigen gesetzlichen Vorgabe und angesichts der Konzeption der DRS als konzernrechnungslegungsbezogene Normen (§342 Abs. 2 HGB) nicht zwingend gefordert werden⁵. Zugleich ist es in Fällen, in denen insoweit von den angewandten Rechnungslegungsstandards abgewichen wird, mit Blick auf die Verständlichkeit der Darstellung zweckmäßig, zumindest auf diese Tatsache als solche im Anhang hinzuweisen. Ein entsprechender gesetzlicher Zwang besteht u.E. aber nicht.

3.2 Rahmengrundsätze

Als ein integrales Element des Jahresabschlusses unterliegt der Anhang den gleichen allgemeinen Anforderungen wie dessen andere Bestandteile. Der Maßstab der Berichterstattung ist nach §264 Abs. 2 Satz 1 HGB das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Ihm muss der Jahresabschluss in seiner Gesamtheit, d.h. einschließlich des Anhangs, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung genügen. Aus dem übergeordneten Maßstab lassen sich die folgenden Rahmengrundsätze für den Inhalt und die Darstellungsform des Anhangs ableiten⁶.

3.2.1 Vollständigkeit

Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit hat der Anhang sämtliche Pflichtangaben zu enthalten, die sich aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen unter Beachtung solcher im Einzelfall anwendbaren Vorschriften ergeben,

⁵ So im Ergebnis auch Oser/Holzwarth, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §§284–288 HGB Rz. 5, Stand 07/2016, die zusätzlich einen Hinweis auf etwaige Abweichungen fordern, sofern die DRS als Aufstellungsgrundlage genannt werden.

⁶ So z. B. Grottel, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, §284 HGB Rz. 10, 13, 28; Müller, in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz, 2016, §284 HGB Rz. 14, 16; a. A. bez. des Stetigkeitsgebots z. B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., §284 HGB Rz. 27; IDW, WP Handbuch, 15. Aufl. 2017, Abschn. F Rz. 914.

nach denen Angaben entweder unterlassen werden müssen (vgl. dazu Kapitel 4.3) oder wahlweise entfallen können (vgl. dazu Kapitel 4.4).

Auslegungsspielräume bestehen in diesem Zusammenhang primär bezüglich des gesetzlich nicht abschließend konkretisierten Umfangs der einzelnen Berichtsgegenstände. So lässt die gesetzliche Regelung des §284 Abs. 2 Nr. 1 HGB z.B. offen, welche Detailinformationen zu den von der Gesellschaft angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben sind. Aber auch die Anwendbarkeit von Einzelvorschriften kann Raum für Interpretationen lassen, wie etwa bei der Frage, welche Umstände als so besonders einzustufen sind, dass sie eine zusätzliche Angabe im Anhang nach §264 Abs. 2 Satz 2 HGB erforderlich machen, weil der Jahresabschluss andernfalls kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft vermitteln würde.

3.2.2 Wesentlichkeit

Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit hat der Jahresabschluss solche Informationen zu umfassen, von denen erwartet wird, dass sie für seine Adressaten von Bedeutung bzw. für deren Entscheidungen nützlich sind⁷. Für die Berichterstattung im Anhang folgt aus diesem Grundsatz, dass sich die Angaben auf bedeutsame Bestandteile und Beträge von Jahresabschlussposten beziehen sollen. Zudem darf der Informationsumfang nicht dazu führen, dass die wichtigen Berichtsgegenstände nicht als solche erkennbar sind⁸.

Folglich ist der Grundsatz der Wesentlichkeit mit Blick auf die Vollständigkeit der Anhangberichterstattung als ein begrenzendes Element zu verstehen⁹. Parallel dient er auch dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit des Anhangs (siehe dazu Kapitel 3.2.4).

Der Grundsatz der Wesentlichkeit reicht allerdings nicht so weit, dass unter Bezugnahme auf die Unwesentlichkeit einer Information bestimmte gesetzlich dem Grunde nach unbedingt geforderte Einzelangaben vollkommen entfallen können. Dies kann nur erfolgen, soweit die jeweilige Gesetzesnorm die Berichtspflicht als solche ausdrücklich an die Bedeutung oder Wesent-

7 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 12. Aufl. 2012, S. 124.

8 So im Ergebnis auch Poelzig, in Schmidt/Ebke, HGB, Bd. 4, 2013, §284 HGB Rz. 14.

9 Vgl. IDW, WP Handbuch, 15. Aufl. 2017, Abschn. F Rz. 904.

lichkeit¹⁰ der Angabe knüpft, wie z.B. in §285 Nr. 3, 3a, 12, 31 und 32 HGB (sog. bedingte Angaben)¹¹.

Nicht erforderlich ist mit Blick auf den Wesentlichkeitsgrundsatz dagegen die Beschreibung von Abbildungsmethoden für unwesentliche Inhalte der Jahresabschlussposten oder anderer unbedeutender Einzelheiten der Bilanzierung, wie z.B. Angaben zur Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen. Sie sind als freiwillige (Zusatz-)Angaben zu betrachten. Im Schrifttum findet sich darüber hinaus vereinzelt die Auffassung, dass solche Angaben nicht einmal freiwillig in den Anhang aufgenommen werden dürfen, sondern zwingend zu unterlassen sind, weil sie den Blick für das Wesentliche versperren. Die gleiche Meinung wird dabei bezüglich der Beschreibung gesetzlich zwingender Abbildungsregeln vertreten, wie z.B. dem allgemeinen Hinweis, dass Vorräte zu Herstellungskosten nach §255 Abs. 2 HGB zu bewerten sind¹².

In der Tat führt die in der Berichtspraxis übliche Nennung der verpflichtenden gesetzlichen Abbildungsvorgaben effektiv zu keinem Informationsgewinn für einen (fachkundigen) Jahresabschlussadressaten. Vor diesem Hintergrund ist das zuvor dargestellte restriktive Wesentlichkeitsverständnis durchaus nachvollziehbar, zumal erkennbar ist, dass tendenziell an Informationen gespart wird, die zu einer echten Verbesserung der Aussagekraft des Jahresabschlusses führen würden, insb. solche zur Ausübung faktischer Wahlrechte sowie zu Ermessensentscheidungen und Schätzungen (siehe dazu auch Kapitel 7.2.1). Daher liegt die Problematik in der Berichtspraxis weniger in einer zu großen Informationsfülle als vielmehr darin, dass die wirklich informativen Angaben im Anhang nicht enthalten sind. Solange es aber an klaren gesetzlichen Vorgaben mangelt, lässt sich eine Änderung des Informationsverhaltens der Jahresabschlussersteller kaum durchsetzen.

10 Zu den bedingten Angaben zählen auch Angabepflichten, die auf die »Erheblichkeit« oder »Notwendigkeit« einer Information abstellen oder eine ähnliche Terminologie verwenden.

11 Vgl. Oser/Holzwarth, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §§284–288 HGB Rz.4, 8, Stand 07/2016, die vertreten, dass der Gesetzgeber mit der Ausgestaltung als unbedingte Angabe die Wesentlichkeitseinstufung bereits selbst vorgenommen hat; a.A. Hoffmann/Lüdenbach, Bilanzierung, 2017, §284 HGB Rz.30, insb. mit Blick auf Angabepflichten in Bezug auf unwesentliche Bilanz- und GuV-Posten.

12 Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, Bilanzierung, 2017, §284 HGB Rz.16, 20, denen zufolge überflüssige und aussageleere Anhangangaben sowie die textliche Ausbreitung von Selbstverständlichkeiten ablenkend und einer verständlichen Berichterstattung damit sogar abträglich sind.

3.2.3 Richtigkeit (Wahrheit)

Der Grundsatz der Richtigkeit verlangt eine zutreffende Wiedergabe der Tatsachen, die Gegenstand der jeweiligen Berichtspflicht sind.

3.2.4 Klarheit und Übersichtlichkeit (Verständlichkeit)

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit ist in §243 Abs. 2 HGB allgemein für den Jahresabschluss formuliert und erstreckt sich damit auch auf den Anhang¹³. Er beinhaltet den Anspruch, die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen so darzustellen bzw. aufzubereiten, dass sie von einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollzogen werden können. Hierfür sind insb. eine verständliche Präsentation und eine sinnvolle, sachorientierte Strukturierung der Berichtsinhalte erforderlich¹⁴. Die Struktur muss sich in einer entsprechenden, mit Überschriften versehenen Kapiteleinteilung widerspiegeln.

Im Sinne der Verständlichkeit der Berichterstattung findet die gesetzlich grundsätzlich uneingeschränkte Möglichkeit, den Anhang um freiwillige Angaben zu erweitern¹⁵, durch den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit – in Kombination mit dem Wesentlichkeitsgrundsatz – dort seine Grenze, wo die Verständlichkeit durch den Informationsumfang (erheblich) beeinträchtigt wird¹⁶. Der Punkt, von dem an eine übermäßige Anzahl freiwilliger Anhangangaben ein solches Informationsdefizit auslöst, ist jedoch mit Blick auf die aktuelle Gesetzeslage weder allgemeingültig noch objektiv konkretisierbar.

¹³ Vgl. Oser/Holzwarth, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §§284–288 HGB Rz.4, Stand 07/2016.

¹⁴ Vgl. Baetge/Fey/Fey/Klönne, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §243 HGB Rz.75, 52, Stand 12/2011.

¹⁵ So hat der Gesetzgeber bei Erlass der Anhangvorschriften bewusst auf die ursprünglich vorgesehene Regelung zu freiwilligen Erweiterungen und eine inhaltliche Begrenzung des Anhangs verzichtet; vgl. BT-Drucks. 10/4268 S.109.

¹⁶ Vgl. Baetge/Fey/Fey/Klönne, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §243 HGB Rz.81, Stand 12/2011; a.A. Thiele/Brötzmann, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, §243 HGB Rz.100, die eine Begrenzung von freiwilligen Angaben nicht als zwingend, sondern als lediglich empfehlenswert erachten.

3.2.5 Stetigkeit der Darstellung

Der Grundsatz der Darstellungsstetigkeit im Anhang folgt aus der Regelung des §265 Abs. 1 HGB, der sich auf den gesamten Jahresabschluss bezieht¹⁷. Er ist des Weiteren auch ein implizites Element des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit¹⁸. Allgemein ist danach die Form der Darstellung, die im vorangegangenen Jahresabschluss gewählt wurde, grundsätzlich beizubehalten, soweit kein sachlich begründeter Ausnahmefall vorliegt.

Konkret bezieht sich das Stetigkeitsgebot auf

- die Gliederung des Anhangs,
- die Platzierung von Einzelangaben, insb. Wahlpflichtangaben (zum Begriff siehe Kapitel 4.1), in den einzelnen Bestandteilen der Rechnungslegung,
- die Platzierung der Angaben innerhalb der einzelnen Abschnitte des Anhangs¹⁹.

Eine einheitliche Ausübung des Platzierungswahlrechts für sämtliche Wahlpflichtangaben ist dabei nicht erforderlich²⁰.

Die Reichweite des Stetigkeitsgrundsatzes erstreckt sich nicht auf gesetzlich eingeräumte Befreiungen in Bezug auf Angabepflichtigen im Anhang und auch nicht auf die Aufnahme bzw. das Weglassen fakultativer Zusatzangaben. Solange der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit gewahrt ist, kann für jede Berichtsperiode aufs Neue entschieden werden, ob die jeweilige Befreiung in Anspruch genommen werden soll und/oder die freiwilligen Angaben in den Anhang aufgenommen werden sollen.

Sachlich begründete Ausnahmefälle, die eine Durchbrechung des Gebots der stetigen Anhangdarstellung erfordern, liegen vor, falls

- die Darstellung der vorangegangenen Berichtsperiode nicht (mehr) gesetzeskonform ist, weil sich etwa die einschlägigen Rechnungslegungsnormen geändert haben oder Fehler der Vorperioden zu korrigieren sind, oder

17 Vgl. Hütten/Lorson, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, §265 HGB Rz.7, Stand 08/2010; a.A. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6.Aufl. 1994 ff., §284 HGB Rz.27; IDW, WP Handbuch, 15.Aufl. 2017, Abschn. F Rz.914.

18 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 12.Aufl. 2012, S.118.

19 Vgl. Grottel, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, §284 HGB Rz.28. Die grundsätzliche Pflicht zur Beibehaltung der Platzierung von Wahlpflichtangaben wird regelmäßig auch von den Gegnern eines Stetigkeitsgebots für den Anhang vertreten; vgl. z.B. IDW, WP Handbuch, 15.Aufl. 2017, Abschn. F Rz.915.

20 Vgl. Andrejewski, in Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler, Rechnungslegung, B 40 Rz.48.

- eine Verbesserung der Aussagekraft mit Blick auf den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit erreicht werden soll oder
- die bisherige Form der Berichterstattung dem Erfordernis einer klaren und übersichtlichen Darstellung nicht länger entspricht²¹.

Abweichungen der Anhangberichterstattung gegenüber der Vorperiode, die eine (gesetzeskonforme) Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes darstellen und die Vergleichbarkeit der aufeinanderfolgenden Jahresabschlüsse erheblich beeinträchtigen, sind im Anhang zu nennen und zu begründen²².

Die Aufnahme oder der Wegfall von Gliederungspunkten des Anhangs sowie deren weitere Untergliederung oder Zusammenfassung begründen keine berichtspflichtige Durchbrechung des Stetigkeitsgebots, soweit diese Änderungen auf geänderte tatsächliche Verhältnisse des Jahresabschlusserstellers zurückgehen. Bei unveränderten Verhältnissen sind diese Abweichungen zwar als Stetigkeitsdurchbrechungen einzustufen, aber nur berichtspflichtig, soweit sie die Aussagekraft des Anhangs wesentlich beeinträchtigen, was regelmäßig nicht der Fall sein wird²³.

Die Berichtspflichten im Zusammenhang mit der Erstanwendung der durch das BilRUG geänderten Rechnungslegungsvorschriften werden in Kapitel 7.1 erläutert.

21 Vgl. Winkeljohann/Büssow, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, § 265 HGB Rz. 3; Hütten/Lorson, in Küting/Pfitzer/Weber, Rechnungslegung, § 265 HGB Rz. 20, Stand 08/2010.

22 So im Ergebnis auch Grottel, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, § 284 HGB Rz. 28, unter Verweis auf Winkeljohann/Büssow, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, § 265 HGB Rz. 3.

23 Im Ergebnis wohl gleicher Meinung, jedoch ohne Differenzierung der Ursachen der Darstellungsänderungen Wulf, in Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller, HGB Bilanz, 2016, § 265 HGB Rz. 8; Winkeljohann/Büssow, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, § 265 HGB Rz. 3.

4 Art und Umfang von Angaben

4.1 Abgrenzung der Kategorien von Angaben

Die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften enthalten eine Mindestvorgabe in Bezug auf den Inhalt des Anhangs. Er kann auf freiwilliger Basis erweitert werden, soweit durch die aufgenommenen Zusatzinformationen nicht die Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichterstattung eingeschränkt bzw. das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der wirtschaftlichen Lage verzerrt wird. Im Einzelnen sind die folgenden Kategorien von Anhangangaben zu unterscheiden:

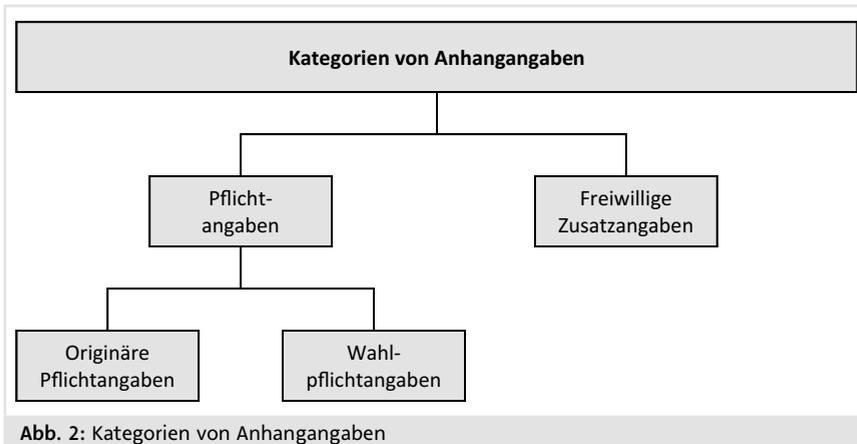


Abb. 2: Kategorien von Anhangangaben

Pflichtangaben sind dadurch gekennzeichnet, dass die geforderte Information nach den Gesetzesvorgaben zwingend im Jahresabschluss enthalten sein muss, sofern ein entsprechender Sachverhalt vorliegt. Nach dem Ort des Ausweises können sie in originäre Pflichtangaben und Wahlpflichtangaben unterteilt werden. Während originäre Pflichtangaben ausdrücklich für den Anhang vorgesehen sind, besteht für Wahlpflichtangaben die Alternative, entweder in den Zahlenteilen des Jahresabschlusses oder aber im Anhang über die entsprechenden Sachverhalte zu berichten.

Diese Wahlmöglichkeit kann unmittelbar gesetzlich geregelt sein (vgl. z.B. §268 Abs. 6 HGB zum aktivierten Disagio). Sie kann sich aber auch mittelbar aus der Anwendung des §265 Abs. 7 Nr. 2 HGB ergeben, demzufolge im Fall einer darstellungsverbessernden Zusammenfassung von Bilanz- und/oder GuV-Posten deren Aufgliederung im Anhang erfolgen muss. Als Wahlpflichtangabe ist somit auch eine auf dieser Rechtsgrundlage vorgenommene Verlagerung

von Vermerken zu Bilanz- und GuV-Posten in den Anhang zu sehen, z.B. zu Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr oder zu Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und von mehr als einem Jahr, die nach §§268 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 HGB eigentlich als Bilanzangaben ausgestaltet sind²⁴.

Über die gerade beschriebenen Regelungsgrundlagen hinaus besteht jedoch kein allgemeines Wahlrecht, die Pflichtangaben entweder in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu machen²⁵. Ebenfalls dürfen Pflichtangaben, die gesetzlich ausdrücklich für den Anhang vorgesehen sind, weder in die Bilanz oder die Gewinn- und Verlustrechnung noch in den Lagebericht verlagert werden, wie etwa die Angaben zur durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl gem. §285 Nr. 7 HGB²⁶. Im Unterschied dazu besteht für freiwillige Zusatzangaben die Möglichkeit, sie fakultativ im Anhang oder im Lagebericht darzustellen²⁷.

Als freiwillige Zusatzangaben sind alle im Anhang enthaltenen Informationen einzustufen, die das betreffende Unternehmen nicht aufgrund zwingender gesetzlicher Mindestvorgaben macht. Sie müssen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss stehen und der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage i. S. d. §264 Abs. 2 HGB dienen²⁸. Nicht als freiwillige, sondern als pflichtmäßige Angaben anzusehen sind zusätzliche Angaben nach §264 Abs. 2 Satz 2 HGB, die erforderlich sind, soweit infolge besonderer Umstände die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens ohne diese Angaben nicht zutreffend vermittelt würde²⁹.

Zu den freiwilligen Zusatzangaben gehören:

- Pflichtangaben, von denen die Gesellschaft, insb. aufgrund ihrer Größe, zwar grundsätzlich befreit ist (vgl. dazu Kapitel 4.4), die sie aber trotzdem ganz oder teilweise macht;
- ergänzende Angaben zu wesentlichen, nach §285 HGB nicht erläuterungspflichtigen Bilanz- und GuV-Posten;

24 Vgl. dazu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1994 ff., §268 HGB, Anm. 103.

25 Vgl. Grottel, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, §284 HGB Rz. 20.

26 Vgl. Grottel, in Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, Bilanz, 2016, §284 HGB Rz. 20; IDW, WP Handbuch, 15. Aufl. 2017, Abschn. F Rz. 907; originäre Pflichtangaben des Anhangs können daher auch als »Nur-Anhang-Angaben« bezeichnet werden.

27 Vgl. GEFIU, in DB 1986, S. 2556.

28 Vgl. Wulf, in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, §284 HGB Rz. 38.

29 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 12. Aufl. 2012, S. 716.